

أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات العامة في الجزائر
-دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين والمراقبين العموميين في قطاع التعليم العالي-

The impact of adopting International Public Sector Accounting Standards (IPSA) on rationalizing public expenditures in Algeria - A field study of a sample of accountants and public auditors in the higher education sector

¹ نجاة إلفي *، ² حاج قويدر قورين

¹ محبر (SFBPMEFI) جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، n.ilifi@univ-chlef.dz

² محبر (DECOPILS) جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، h.gourine@univ-chlef.dz

تاريخ النشر: 2024/06/30

تاريخ القبول: 2024/05/20

تاريخ الإرسال: 2024./04/01

الملخص:

هدفت الدراسة إلى إبراز أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر على ترشيد النفقات العامة. ولمعالجة موضوع الدراسة قمنا في الجانب النظري بعرض المفاهيم النظرية لمتغيرات الدراسة المتمثلة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وترشيد النفقات العامة في الجزائر. أما في الجانب التطبيقي ومن أجل استكمال الدراسة، قمنا بتصميم استمارة استبيان لغرض جمع البيانات تم توزيعها على أربعين محاسب ومراقب عمومي في قطاع التعليم العالي، وبعد جمع البيانات اللازمة، تم تحليلها ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية، مع استخدام نموذج الانحدار الخطي، توصلنا في الأخير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات العامة في الجزائر من خلال ما توفره هذه المعايير من شفافية في تقديم المعلومات، المساءلة والرقابة التي تضمن ترشيد النفقات العامة والتقليل من الفساد الإداري والمالي مما يسمح للدولة بتوجيه النفقات لأغراض التنمية الاقتصادية والاجتماعية المنشودة.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، النفقات العامة، الشفافية، المساءلة، الرقابة.

التصنيف jel: H83 , H61, H72.

Abstract :

The study aimed to highlight the impact of adopting international accounting standards for the public sector in Algeria on rationalizing public expenditures. To address the topic of the study, we presented, on the theoretical side, the theoretical concepts of the study variables represented in international accounting standards for the public sector and the rationalization of public expenditures in Algeria. As for the applied side, in order to complete the study, we designed a questionnaire for the purpose of collecting data, which was distributed to forty accountants and public auditors in the higher education sector. After collecting the necessary data, it was analyzed using the statistical packages for the social sciences program, using a linear regression model, and we finally arrived at There is a statistically significant impact of international public sector accounting standards on the rationalization of public expenditures in Algeria through the transparency that these standards provide in providing information, accountability and oversight that ensure the rationalization of public expenditures and the reduction of administrative and financial corruption, which allows the state to direct expenditures for the purposes of economic and social development. desired..

Keywords: international public sector accounting standards, public expenditures, transparency, accountability, oversight.

jel classification: H83 , H61, H72

مقدمة:

يعتبر الاستخدام المتزايد للمعلومات في القطاع العام والاستفادة منها في مختلف المجالات من بين أسباب الاهتمام بنوعية المعلومة المالية المقدمة من أجل اتخاذ القرار، مما يتطلب أسس وقواعد محكمة ذات مرجعية دولية لتقديم هذه المعلومة، ويعتبر القطاع العام من أهم المجالات التي تتطلب معلومات ذات جودة، من بينها المعلومة المحاسبية ذات الغرض العام والتي تتطلب نظام محاسبي عمومي فعال يعتمد على مرجع دولي

* المؤلف المرسل

متفق عليه والذي يتمثل في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، إذ تعتبر الجزائر من بين الدول التي بذلت ولا زالت تبذل المجهودات من أجل نجاح التوجه نحو تبني هذه المعايير، بهدف تحسين نظام المحاسب العمومية لغرض ترشيد النفقات العامة وتوجيهه بطريقة تضمن تحقيق النتائج التنموية الاجتماعية والاقتصادية المرجوة.

اشكالية الدراسة: ما هو أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الجزائر على ترشيد النفقات العامة ؟

وللجابة على الاشكالية الرئيسية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهمية اعتمادها في الدول؟
 - ما مفهوم النفقات العامة في الجزائر وماهي طبيعتها؟
 - كيف يؤثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات في القطاع العام في الجزائر؟
- فرضيات الدراسة:** للإجابة على السؤال الرئيسي السابق اعتمدنا على جملة من الفرضيات على النحو التالي:
- **الفرضية الرئيسية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) على ترشيد النفقات العامة في الجزائر . وتتفرع هذه الفرضية الى الفرضيات الفرعية التالية:
 - **الفرضية الفرعية الاولى:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والشفافية على ترشيد النفقات العامة؛
 - **الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والمساءلة على ترشيد النفقات العامة؛
 - **الفرضية الفرعية الثالثة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والرقابة على ترشيد النفقات العامة.
- أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الآليات التي تستخدمها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ترشيد النفقات العامة وهل لها أثر إيجابي في حالة تبنيها في الجزائر على ترشيد النفقات العامة.

أهمية الدراسة: تتمثل أهمية هذه الدراسة في كون معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أبرز المواضيع الرائجة حاليا إذ ان تطبيق هذه المعايير من شأنه معالجة مختلف المشاكل الموجودة على مستوى النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، وبالتالي تحسين جودة المحاسبة العمومية مما يساهم في ترشيد النفقات العامة في الجزائر وتوجيهها نحو الأهداف الاجتماعية والاقتصادية لتحقيق التنمية المنشودة.

منهج البحث: من أجل الإلمام بجوانب دراستنا، استخدمنا "المنهج الاستنباطي" في الجانب النظري أدوات الوصف والتحليل، وذلك من أجل شرح مختلف المفاهيم والمعايير التي تنظم عمل متغيرات الدراسة، أما في الجانب التطبيقي استخدمنا "المنهج الاستقرائي" من أجل تقديم تحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها من جراء تحليل الاستبانة.

حدود الدراسة: أجريت هذه الدراسة الميدانية على عينة من المحاسبين والمراقبين العموميين في قطاع التعليم العالي والبحث العلمي في الثلاثي الاول من سنة 2024.

هيكل الدراسة: تم تقسيم الدراسة الى محورين اساسيين:

- الإطار النظري للدراسة (عرض المفاهيم النظرية الخاصة بمتغيرات الدراسة)
- الإطار التطبيقي للدراسة (تحليل الاستبانة المطروحة واستخلاص النتائج من خلال SPSS واختبار الفرضيات الموضوعية).

أخـور الاول: الإطار النظري للدراسة

أولاً-عموميات حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

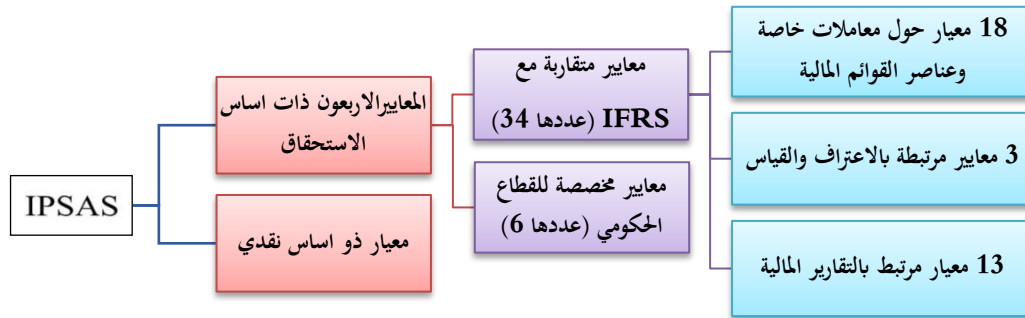
المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي معايير محاسبية موثوقة وعالية الجودة تم تطويرها بشكل مستقل، تدعمها عملية صارمة وكذلك الحكومات وهيئات المحاسبة المهنية والمنظمات الدولية مثل البنك الدولي وبنك التنمية الآسيوي (ADB) ومنظمة التعاون الاقتصادي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، صندوق النقد الدولي، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والمنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات، وتمثل هذه المعايير أفضل الممارسات الدولية للمؤسسات العامة والمنظمات غير الربحية (OMPI, 2007, p. 02).

1-مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: تعتبر (IPSAS) مجموعة من المعايير التي يصدرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الموجهة للاستخدام في القطاع العام في جميع دول العام في إعداد البيانات المالية ذات الغرض العام، والمستمدة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وهي معايير موجهة بالخصوص الى (الحكومات والسلطات المحلية

والمؤسسات العامة وشبه العامة والمؤسسات الدولية، وما إلى ذلك (wikipedia, 2023)، حيث تهدف هذه المعايير أيضا إلى تحسين جودة التقارير المالية للأغراض العامة من قبل القطاع العام، مما يؤدي إلى تقييمات أكثر استنارة لقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات، وبالتالي زيادة الشفافية والمساءلة، وتحقيق هذا الهدف من خلال تطوير والحفاظ على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وغيرها من إرشادات إعداد التقارير المالية، ومن خلال زيادة الوعي واعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام (UNAIDS, 2023, p. 03).

وتعرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أيضا على أنها مجموعة من الأسس والقواعد التي يصدرها المجلس الدولي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) من أجل إصدار تقارير مالية ذات الغرض العام وفق أساس الاستحقاق والاساس النقدي (Caroline & Pontoppidan, 2016, pp. 11-12) ويمكن تصنيف هذه المعايير وفق معايير قائمة على أساس الاستحقاق وعددها 40 معيار، ومعيار وحيد قائم على الأساس النقدي. والشكل التالي يوضح هيكل تصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

الشكل رقم (01): تصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

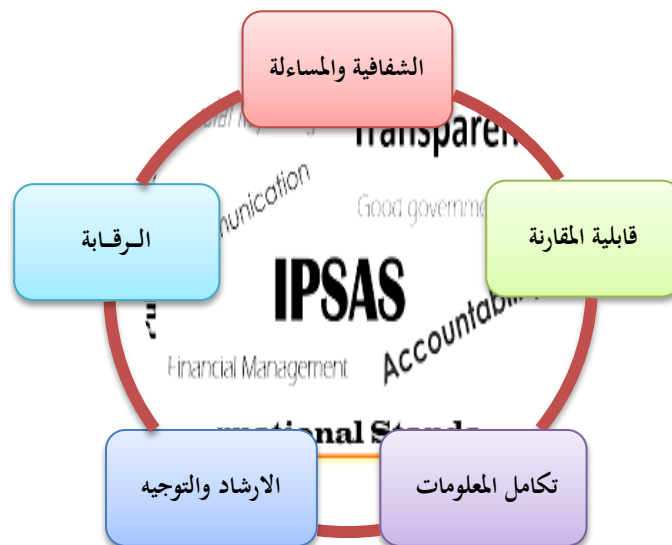


Source: (10-Thomas & Marqués, 2012, pp. 08)

من خلال الشكل السابق يتضح ان هناك اساسين محاسبيين تعتمد عليهما IPSAS هما الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، اذ يعرف الأساس النقدي على انه نظام تثبت فيه المقبوضات والمدفوعات في وقت حدوثها بغض النظر عن الفترة التي تخصها، في حين يعرف أساس الاستحقاق انه نظام تثبت فيه المقبوضات والمدفوعات التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة المالية دون اعتبار لحدوثها الفعلي (يونس و أبو شمالة، 2017، الصفحات 36-37)، ويجدر الإشارة الى انه إضافة الى الاساسين السابقين هناك اساسان اضافيان لقياس الأداء المالي الحكومي هما الأساس النقدي المعدل والذي تسجل فيها اغلب المعاملات وفق الأساس النقدي والأقلية الباقية وفق أساس الاستحقاق وأساس الاستحقاق المعدل الذي تسجل فيه اغلب المعاملات وفق أساس الاستحقاق والأقلية الباقية وفق أساس النقدي.

2- مزايا اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: إن اعتماد وتنفيذ هذه المعايير له آثار وفوائد كبيرة، من ناحية، الشفافية المالية والمساءلة والرقابة، قابلية المعلومات المالية للمقارنة، تكامل المعلومات المالية وغير المالية، والدور الارشادي (Eleni & Antonios, 2023):

الشكل رقم (02): مزايا اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على (Eleni & Antonios, 2023)

- الشفافية والمساءلة: أحد الآثار الرئيسية لاعتماد معايير المحاسبة الدولية هو تعزيز الشفافية المالية والمساءلة في القطاع العام كما توفر هذه المعايير إطاراً موحداً لإعداد التقارير المالية، مما يضمن دقة المعلومات المالية واكتمالها وقابليتها للمقارنة.
 - قابلية المقارنة: من الآثار المهمة الأخرى لاعتماد هذه المعايير هو تحسين إمكانية مقارنة المعلومات عبر البلدان وتوفير لغة مشتركة لإعداد التقارير المالية، مما يمكن أصحاب المصلحة من مقارنة الأداء المالي لهيئات القطاع العام داخل الدولة وعلى المستوى الدولي.
 - الرقابة: تمكن هذه المعايير الجهات الحكومية على مستوى العالم من احكام الرقابة على المال العام وتحدي مسببات الهدر في النفقات العامة مما يسمع بترشيد النفقات العامة والتحكم فيه وتوجيهه الى مواطن التنمية المنشودة من طرف الحكومات.
 - تكامل المعلومات المالية وغير المالية: إن اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يدعم تكامل المعلومات المالية وغير المالية، وتركز التقارير المالية في المقام الأول على الجوانب النقدية، مثل الإيرادات والنفقات والأصول، ومع ذلك فقد أكدت المطالب المجتمعية على أهمية النظر في الجوانب غير المالية، مثل الأثر البيئي والاجتماعي.
 - الدور الارشادي: توفر معايير المحاسبة الدولية إرشادات بشأن الإبلاغ عن المعلومات غير المالية، مما يمكن كيانات القطاع العام من الكشف عن أدائها البيئي والاجتماعي والحوكمة إلى جانب البيانات المالية وهذا يعزز إجراء تقييم أكثر شمولاً لأداء القطاع العام واستدامته.
- 3- تأثير اعتماد الدول لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** يتطلب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إدخال مبدأ الاستحقاق الكامل في المحاسبة، وهو تغيير كبير عن الأساس النقدي المعدل للمحاسبة، وتعترف محاسبة الاستحقاق بالحدث المالي عند وقوع الحدث الاقتصادي الأساسي، وبعبارة أخرى يتم تسجيل المعاملات عند حدوثها وليس عند دفع أو استلام النقد أو ما يعادله. والجدول التالي يبين أثر المعايير قبل وبعد التطبيق في العالم

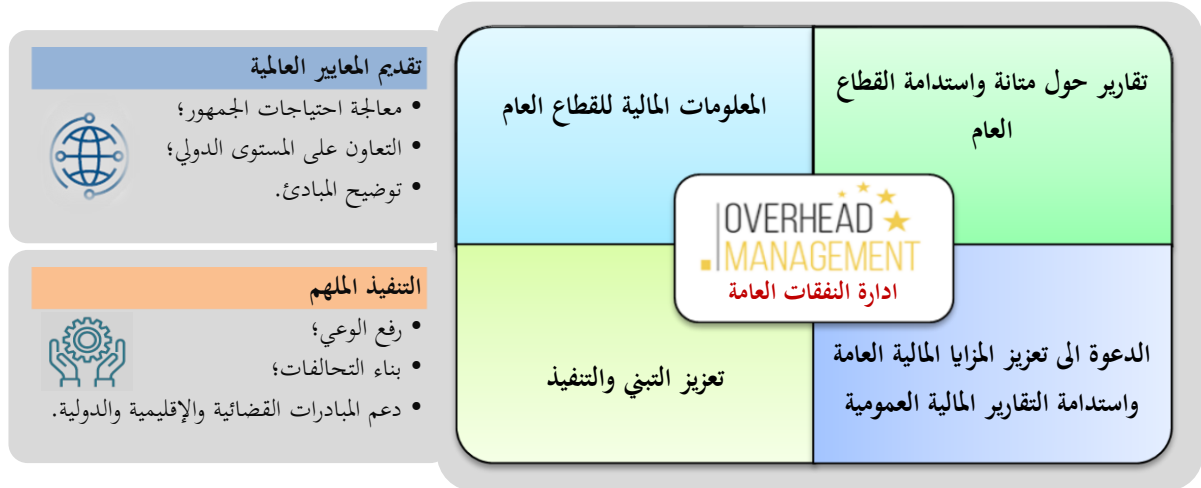
الجدول (01): قبل وبعد التطبيق المعايير

بعد تطبيق IPSAS	قبل تطبيق IPSAS
يتم تسجيل المعاملات على أساس الاستحقاق، أي عند تسجيل السلع والخدمات.	تم تسجيل المعاملات على أساس نقدي أو أساس نقدي معدل عند الدفع أو الاستلام.
يتم الاعتراف بالمصروفات على أساس استلام السلع والخدمات بموجب مبدأ التسليم في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	تم تسجيل النفقات كمصروفات والتزامات غير مسددة.
تم تسجيل المساهمات على أساس الاتفاقيات الموقعة وتسجل بشروط معينة وفقاً للاتفاقية.	تم تسجيل المساهمات كإيرادات على أساس المبالغ النقدية المستلمة فقط.
يتم الاعتراف بالأصول الثابتة الملموسة كمصروفات ولكن يتم رسميتها ويتم تحميل الاهتلاك على مدى عمرها الإنتاجي.	تم توسيع الممتلكات والمنشآت والمعدات ولم يتم تكوين محصص للاهتلاك.
يتم الاعتراف بمزايا الموظفين، أي مكافآت نهاية الخدمة، بما في ذلك الإجازة السنوية وتنع جميع الاستحقاقات بالقيمة الحقيقية، وهي تكاليف مستمرة مستحقة الدفع في تاريخ مستقبلي محتمل.	الاستحقاقات المتعلقة بالموظفين، أي استحقاقات نهاية الخدمة بما في ذلك الإجازة السنوية وجميع الاستحقاقات.
يتم الاعتراف بالكامل بالتزامات التأمين الصحي للموظفين في البيانات المالية، مما يؤثر على صافي العجز أو الفائض.	لم تنعكس التزامات التأمين الصحي للموظفين في البيانات المالية ولم يتم الكشف عنها إلا في الملاحظات على البيانات المالية.

Source:(UNAIDS, 2023, p. 06)

- 4- مجالات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:** يقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تحقيق الأهداف الاستراتيجية في أربعة مجالات رئيسية، تهدف جميعها الى تحقيق مصلحة القطاع العام: والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (03): مجالات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام



Source:(IPSASB, 2024, p. 01)

تهدف استراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الى تعزيز إدارة المالية العامة والتنمية المستدامة على مستوى العالم من خلال زيادة اعتماد وتنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير عن استدامة القطاع العام. وقال (Chair Ian Carruthers)، رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: "بعد أن حققنا الكثير خلال فترة الاستراتيجية 2019-2023، على الرغم من التحديات الكبيرة التي وجهناها جميعًا، فقد وصل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى نقطة انعطاف، ستعتمد هذه المرحلة الجديدة المثيرة من عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على العمل الجاد الذي قام به مجلس الإدارة لتنفيذ الاستراتيجية الحالية، بالإضافة إلى المدخلات المستمرة من جميع أصحاب المصلحة لدينا.

5- الاختلافات الرئيسية بين IPSAS و IFRS .

هناك عدد من الاختلافات في قواعد وتقنيات القياس عند مقارنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، توفر معايير القياس IPSAS نظرة عامة مفيدة لقواعد وتقنيات القياس الأكثر شيوعًا. وفي المقابل فإن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لديها فقط معيار محدد بشأن القيمة العادلة ولكنها توفر المزيد من التوجيه بشأن القياس ضمن معايير أخرى. وهناك ثلاثة اختلافات الجوهرية هي (ICAEW, 2023) :

4-1- القيمة العادلة وكيفية تطبيقها في القطاع العام: من المخاوف الشائعة عند تطبيق القيمة العادلة في القطاع العام أنه عندما يتم الاحتفاظ بالأصل لقدرته التشغيلية، فإن القيمة العادلة تكون صعبة وغير مناسبة لتطبيقها لأن مفهوم كل من (أعلى وأفضل استخدام وتعظيم استخدام بيانات المشاركين في السوق) لا تنطبق بشكل عام على القطاع العمومي.

4-2- أساس قياس استثنائي في القطاع العام (القيمة التشغيلية الحالية): قامت IPSASB بإنشاء بديل للقيمة العادلة يعرف بالقيمة التشغيلية الحالية (COV)، تم تصميم أساس القياس هذا لمساعدة الهيئات العمومية على تقدير قيمة الأصل غير المالي في تحقيق أهداف تقديم الخدمة، ويتم استخدام أساس القياس هذا، للأصول التي يتم استخدامها لقدرتها التشغيلية وتوفر قيمة للأصل الحالي في استخدامه الحالي، مما يعني أن مسألة الاستخدام الأعلى والأفضل لا تنطبق.

4-3- تقديم الخدمات والأصول المتخصصة الأخرى: الهدف الأساسي لمعظم الهيئات في القطاع العام هو تقديم الخدمات للجمهور، بدلا من تحقيق الأرباح وتوليد عائد على حقوق الملكية للمستثمرين. ومن المرجح أن يعكس نوع الأصول التي تمتلكها هيئات القطاع العام هذا الهدف، حيث يتم الاحتفاظ بالأصول بشكل متكرر لإمكاناتها الخدمية بدلاً من قدرتها على توليد التدفقات النقدية، وبسبب أنواع الخدمات المقدمة، فإن نسبة كبيرة من الأصول التي تستخدمها هيئات القطاع العام هي أصول متخصصة، وتشمل الأمثلة شبكة الطرق والمدارس والمستشفيات... الخ. إن الطبيعة المتخصصة لهذه الأصول، ولا سيما عدم وجود سوق وعدم إمكانية استخدامها من قبل المشغلين الآخرين، سيكون لها آثار على قياس هذه الأصول.

ثانيا- النفقات العامة في الجزائري (التعريف، التقسيمات واجراء التنفيذ)

1- تعريف النفقة العامة: لم يذكر في التشريع الجزائري تعريف محدد للنفقة العامة، واكتفى بالإشارة إليها في إطار الميزانية العمومية أو ما تعلق باعتمادها، حيث نصت المادة 06 من القانون 84-17 على ما يلي: " تتشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفق الاحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها"، كما نصت المادة 23 من نفس القانون على أنواع النفقات العامة بقولها: " تشتمل الأعباء الدائمة للدولة على ما يلي: نفقات التسيير، نفقات الاستثمار، القرض والتسيقات (العربي، 2017، صفحة 13)"، الا انه يمكن تعريف النفقة العامة بأنها مبلغ نقدي ينفقه شخص عام، بقصد أداء خدمة ذات نفع عام، او مبلغ من النقود يقوم بإنفاقه شخص من اشخاص القانون العام بهدف اشباع الحاجة العامة (رابح و زير، 2021، صفحة 188)

2- تقسيمات النفقة العامة حسب التشريع الجزائري: قسم التشريع الجزائري النفقات العامة الى نفقات التسيير ونفقات التجهيز والاستثمار، وهو التقسيم الذي اخذت به اغلب الدول لاعتبارات عملية بالأساس (عبد الصديق شيخ، 2020، صفحة 74):

1-2- نفقات التسيير: يقصد بها تلك النفقات الضرورية لسير المرافق العامة للدولة والمصالح العمومية على المستوى المركزي والمحلي والمتكونة أساسا من أجور الموظفين ومصاريف الصيانة ومعدات المكاتب، وهي نفقات لا تحمل أية قيمة مضافة للاقتصاد الوطني حيث تعد نفقات موجهة أساسا لتزويد أجهزة وهياكل الدولة بما تحتاجه من مصاريف حتى تتمكن من تسيير مختلف المرافق العامة؛

2-2- نفقات التجهيز والاستثمار: يقصد بها تلك النفقات التي ينتج عنها رؤوس أموال عينية كالمشروعات ذات الطابع الاستثماري، التي يترتب عنها الزيادة في الثروة الوطنية، وتتسم بإنتاجيتها الكبيرة حيث تقوم بزيادة حجم التجهيزات والاستثمارات في الدولة، اذ تنقسم نفقات الاستثمار بدورها إلى نفقات الاستثمار العامة المباشرة التي تقوم بها الدولة أو الهيئات والمؤسسات التابعة لها، ونفقات الاستثمار العامة غير المباشرة التي تتمثل في القروض والإعانات الممنوحة من الدولة للقطاع الخاص، لتشجيع الاستثمار في هذا القطاع بغرض الزيادة في رأس المال الوطني بطريقة غير مباشرة.

3- إجراءات تنفيذ النفقات العامة: إن تنفيذ النفقات العامة تمر بمرحلتين أساسيتين هما:

1-3- المرحلة الإدارية: يشرف على تنفيذها الأمر بالصرف عبر ثلاث عمليات هي:

أ- الارتباط بالنفقة (الالتزام): وهو القرار الذي تصدره هيئة عمومية لتؤكد على عاقبتها التزام والذي ينتج عنه نفقة، حسب المادة 04 المرسوم التنفيذي رقم 97-268 يكون الالتزام نتيجة كل قرار له أثر مالي كالصفقة، الاتفاقية، سند طلب أو الأمر بالخدمة، التوظيف أو التعيين، إذ يوجد نوع من الالتزامات يسمى بالالتزام المحاسبي ويتمثل في إعداد بطاقات الالتزام من طرف الأمر بالصرف لتخصيص المبلغ لتغطية نفقة معينة (ساحل، 2017، صفحة 264)؛

أما بالنسبة للالتزامات فتتأسس بمسك بطاقة الالتزام لكل عملية وكل مادة، وتسجيلها على سجل الالتزامات، فإذا كان الالتزام يخص نفقة تسيير المصالح تسجل على سجل الالتزامات الخاص بالفرع الثاني، وإذا كان الالتزام يخص نفقة تسيير المستخدمين يسجل على سجل الفرع الأول، كما يهدف التسجيل على سجل الالتزامات إلى تمكين الأمر بالصرف من متابعة الالتزامات التي قام بها ومنها الالتزامات المقبولة للتصفية والالتزامات المرفوضة سواء كان الرفض مؤقت أو نهائي وتساعد على تحضير عملية التصفية بالنسبة للالتزامات المؤشر عليها من طرف المراقب المالي (بو عمران مجّد، 2021، الصفحات 68-69).

ب- تصفية النفقة: تتمثل في استنتاج الدين الدولة وتحديد مبلغه، وعملية التصفية هذه تشمل عمليتين، إثبات الخدمة أي أن الخدمة قد تم إنجازها فعلا، وتحديد مبلغ النفقة أي حساب دين الدولة بدقة والتأكد بأنه مستحق ولم يدفع من قبل، وللتصفية وظيفتان تتمثلان في التأكد من إتمام أداء الخدمة وإنجاز العمل، لأن المؤسسة العمومية لا تدفع أي مبلغ إلا بعد إنجاز العمل الملتزم به أو استلام السلع والتأكد من مطابقتها لما هو مطلوب ومتفق عليه كما ونوعا، والتأكد أيضا من شروط السعر وهذا من خلال وثائق ثبوتية، و وظيفة ثانية تتمثل في تحديد المبلغ القابل للدفع، حيث هذه العملية تتركز على حساب مبلغ الدين الواقع على عاتق الدولة وتحديد بدقة والتأكد من أنه واجب الدفع وكذا التأكد من أن الدين لم يتم دفعه من قبل ولم يتم سقوطه بالتقادم (قانون المحاسبة العمومية، المادة 04، 20، 26)؛

ج- الأمر بدفع النفقة: هي المرحلة الأخيرة وتتمثل في الأمر الموجه إلى المحاسب بدفع النفقة (حوالة الدفع)، حيث يتم تقديم ملف النفقة بعد إصدار حوالة الدفع إلى المحاسب العمومي المختص في الفترة الممتدة من واحد إلى 20 من كل شهر ليقوم هذا الأخير بعملية الرقابة ثم الدفع

وينتهي المجال الزمني للأمر بالدفع عند 31 ديسمبر من كل سنة مالية (المرسوم التنفيذي رقم 91-313، المادة 21)؛ ويجدر الإشارة إلى أن محاسبة الأمر بالدفع تهدف إلى تحديد مبلغ الحوالات المقبولة بالنسبة إلى الاعتمادات المفتوحة ومنه استنتاج الأرصدة المتبقية ونسبة استهلاك الاعتمادات، حيث يمسك الأمر بالصرف هذه المحاسبة بواسطة حوالة الدفع، سجل حوالات الدفع للفرع الأول، سجل الدائنية، وتجري محاسبة أوامر الدفع انطلاقاً من بطاقة الالتزام والفواتير الخاصة بالعملية في موضوع النفقة بصيغة أداء الخدمة؛

3-2- المرحلة المحاسبية: وهي عملية دفع المال إلى دائن الدولة أي أن دفع النفقة هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي، إذ يتولى عملية الدفع الشخصي يختلف عن الأمر بالصرف وهو المحاسب العمومي، حيث يقوم المحاسب العمومي بالتسجيل للدفع والتحصيل كون أن العملية تخص الحساب أي تحريك الأرصدة دائنة كانت أو مدينة (بو عمران محمد، 2021، صفحة 89).

4- مشاكل النفقات العامة في الجزائر: تتمثل في (عفاف، 2020، صفحة 212) و (نورالدين، 2016، صفحة 352):

أ- النقص في تحديد دقيق لجمل النفقات العامة: يتم تسجيل تنفيذ النفقات العامة في ظل النظام المحاسبي العمومي الجزائري وفق الأساس النقدي، هذا ما يؤدي إلى إهمال نفقات أخرى مثل الديون التي لم يتم تسديدها بعد، مما تسبب في سوء تسيير النفقات العامة التي تدخل ضمن ذمة الدولة؛

ب- تعدد الحسابات المتعلقة بالنفقات العامة: أدى النظام التسلسلي لحسابات الخزينة إلى ظهور أعداد متعددة من الحسابات ذات عناوين متشابهة، هذا ما أدى إلى صعوبة تحديد حساب النفقة الذي يتوافق مع نوع العملية المالية المسجلة، وبالتالي وجود ثغرات للاختلاسات؛

ج- صعوبة تجميع المعلومات المحاسبية المتعلقة بالنفقات العامة: عدم التوافق بين المعلومة والتقنية المحاسبية الجديدة التي تتطلب وجود نظام إلكتروني يسمح بتركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل، حتى إن عملية التركيز لا تتم في الآجال المناسبة، وبالتالي تأخر حصر المعلومات المتعلقة بالنفقات العامة مما يؤثر على عملية اتخاذ القرار؛

د- تعقيد الوثائق المحاسبية: نتيجة تعقيد الوثائق المحاسبية المخصصة لجمل العمليات المتعلقة بالنفقات العامة دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات، مما صعب من عملية التحليل والمقارنة.

5- ملامح النفقات العامة في ظل الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر: اعتمدت الجزائر منذ أكثر من 25 سنة على القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية العامة والقانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في تسيير المال العام، إلا أنه تم الإجماع على وجود نقائص تعيق التسيير الفعال والكفء للمال العام، لهذا أصدرت الجزائر مجموعة من المراسيم والقوانين أهمها (عبد الفتاح، 2023، ص-ص: 75 إلى 102):

5-1- القانون 15-18 المتعلق بقانون المالية: من أهم إصلاحات هذا القانون هو الانتقال من ميزانية الوسائل نحو ميزانية النتائج، إذ جاء هذا القانون وفق مادته 65 بنظام محاسبي ثلاثي يشمل: المحاسبة الميزانية، المحاسبة العامة، ومحاسبة التكاليف، حيث تمسك الدولة الجزائرية محاسبة ميزانية ترتكز على محاسبة الخزينة (الصندوق) ومحاسبة الالتزامات، و محاسبة عامة قائمة على أساس معاينة الحقوق والواجبات وفق القيد المزدوج إضافة إلى محاسبة التكاليف بهدف تحليل تكاليف مختلف الأنشطة والبرامج، أما فيما يخص النفقات العامة فنصت المادة 65 من نفس القانون على أن تؤخذ جميع النفقات في الحساب بعنوان نفقات ميزانية السنة التي تم الالتزام بها ودفعها من قبل المحاسبين المعنيين ويجب حسم هذه النفقات من الاعتمادات للسنة المعنية مهما يكن تاريخ نشوء الدين؛

5-2- القانون 23-07 المتعلق بأحكام المحاسبة العمومية والتسيير المالي: أهم إصلاح جاء به هذا القانون هو الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الالتزام والحقوق من خلال المواد 74 و 75، إذ تسجل المحاسبة العامة مجمل الحركات التي تؤثر على الوضعية المالية والممتلكات بما فيها النفقات بغض النظر عن تاريخ دفعها، هذا المنهج له هدف مزدوج يتمثل في إعطاء صورة واضحة للأصول وللذمة المالية للدولة، كما نصت المادة 27 من نفس القانون في إطار الرقابة على تنفيذ النفقة العامة على أن المحاسب لا يقبل النفقة العمومية إلا بعد تأكده من: صفة الأمر بالصرف، توفر الاعتمادات المالية، تبرير أداء الخدمة، توفر السيولة ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة، دقة التقييم الميزانياتي، دقة حساب مبلغ الدين، الطابع الإبرائي للدفع، عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة، وجود تأشيرات هيئات الرقابة المنصوص عليها في التنظيم والتشريع المعمول به؛

تكمن الغاية من هذا الإصلاح إلى حماية الأموال العمومية، ضمان احترام ترخيصات الميزانية، حسن تسيير الهيئات، تحقيق الرشادة في الانفاق، توفير معلومات موثوقة للمساءلة، وتحديد الإيرادات والنفقات الفعلية؛

كما يجدر الإشارة الى ان هيكلة النفقات العامة تمت تغييرها كما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول (02): الاختلاف بين تسميات الميزانية وتسميات المحاسبة

تسميات النظام الميزانياتي	تسميات المحاسبة العامة (النظام الجديد)
النفقات الشخصية	نفقات الموظفين
نفقات التشغيل المتعلقة بالخدمات	رسوم الإدارة الحالية
نفقات الاستثمار	أصول ثابتة
نفقات التحويل	رسوم النقل
الدين العام	مصاريف مالية
العمليات المالية	الأصول المالية الأخرى
النفقات الغير متوقعة	أحكام للنفقات

من اعداد الباحثان اعتمادا على: بشونده رفيق، مداخله بعنوان "دور وأهمية مهني المحاسبة في مراقبة إصلاحات المحاسبة العمومية"، ملتقى بعنوان "واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر باعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام-الافاق والتحديات"، يوم 24 افريل 2024، جامعة وهران 2، ص: 08؛

ثالثا- تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر واثرا على ترشيد النفقات العامة.

1- متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر

حتى يكون التبني فعال لا بد ان يكون ممنهج وتدرجي، لان التنفيذ غير المنظم يشكل خطرا معتبرا على نجاح عملية التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وعليه يجب ان يمس الإصلاح كل الجوانب ذات العلاقة بالمحاسبة العمومية، والتي تشمل:

- مشاركة الأطراف ذات العلاقة: ويتطلب ذلك تنقيف واشراك الأطراف ذات العلاقة، اذ نجاح هذا المشروع مرهون بنجاح التواصل والتبادل بين كل من السياسيون، المدققون، المحاسبون العموميون، ومصارف الدولة والوزارات.

- تغيير أساس القياس المحاسبي: يعتمد نظام المحاسبة العمومية الحالية على الأساس النقدي، غير أن اعتماد هذا الأسس في المحاسبة العمومية تعذر معه إجراء المقارنة بين السنوات المتتالية بسبب تداخل نشاطها، ولا يوفر بيانات الدولة تطور أو توزيع عناصر الدمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول الاهتلاكات والمتابعة المخزونات، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحويل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، لأن هذا الآخر يعطي أسنان المالية شخصيا معنوية لهذه المالية خاصة بها بحيث يتم تحميلها في كل ما يخصها من إيراداته مصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحويل أو الصرف، و إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة اهتلاك ها، وبالتالي فإن الفائدة الرئيسية للمحاسبة على الأساس الاستحقاق هي تخصيص الإيرادات والنفقات الحكومية بشكل صحيح مع مرور الوقت؛

- تخفيف مركزية السلطة: شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة و جميع الشؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، وتنتج عن هذا الوقت تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل واحد الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم نظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم برامج الأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها؛

- تكوين العنصر البشري: يتوجب على الجهات المعنية تأهيل أعوان المحاسبة العمومية من خلال عقد دورات تدريبية خاصة و بتبني معايير IPSAS بمشاركة الأكاديميين والمهنيين إضافة إلى تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين لكي تتضمن IPSAS ؛

- تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في الوحدات العمومية: من أجل تسهيل عملية التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كفي وفعالة لأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي وتحب فرصة الحصول على معلومة محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

2- إيجابيات وسلبيات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): إيجابيات وسلبيات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الإيجابيات	السلبيات
- التناسق والتناغم؛ - قابلية المقارنة والفهم؛ - تربية متطلبات الممولين المحليين والدوليين؛ - تشديد الرقابة المالية؛ - مواكبة متطلبات العولمة؛ - إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة؛ - ممارسة المسألة بناء على أسس دقيقة وموضوعية وواضحة؛ - عنصر أساسي للحكم الرشيد؛ - تمكن من خلق إدارة مالية عالية الجودة.	- عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع بالكامل على المستوى العالمي؛ - الإبقاء على الكثير من البدائل المحاسبية؛ - اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير؛ - يتطلب تطبيق هذه المعايير بتعديل القوانين في الدول؛ - التطور المستمر للمعايير؛ - المستوى العلمي والمهني المرتبة لمحتويات المعايير؛ - اختلاف البيئات الاقتصادية وأنظمة السياسة بين الدول المتقدمة والدول النامية.

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على (عامر و طويلب، 2021، صفحة 1221)

3-التحديات التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر

- آثار التكلفة في عملية التنفيذ: تعتمد تكلفة تنفيذ المعايير الجديدة على عدد التغييرات المطلوبة في النظام المحاسبي الحالي للمنظمة، سيتعين على المنظمة التخطيط بشكل صحيح لعملية التنفيذ الأولية بما في ذلك تقدير التكاليف وإدراجها في الميزانية، ولا ينبغي الاستهانة بتنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من منظور التمويل والتدقيق والامتثال (PWC, 2023, p. 09).

- فجوة المهارات: قد لا تتمتع المنظمات غير الحكومية ومنظمات القطاع العام الأخرى بالمهارات والكفاءة ومستويات التوظيف اللازمة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتنفيذها، وينبغي لهم إعداد وتخصيص ميزانية محددة لتدريب موظفي المحاسبة العمومية، والإدارة العليا، والإدارة بشكل عام لفهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتبنيها لضمان بشكل صحيح (PWC, 2023, p. 09).

- البنية التحتية للتكنولوجيا والمحاسبة: قد لا تكون التكنولوجيا الحالية في مختلف الهيئات الحكومية قادرة على دعم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. وبناءً على ذلك، فإن اعتماد هذه المعايير قد يتطلب من الحكومات تخصيص موارد مالية لاقتناء أنظمة المحاسبة المحوسبة الجديدة والبنية التحتية المرتبطة بها، والأنظمة، وإدارة البيانات، ومخطط الحسابات وما إلى ذلك (PWC, 2023, p. 09).

4- كيف يؤثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر على ترشيد النفقات العامة.

ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام له إيجابيات عديدة في العديد من الدول، فالانتقال الى تبني هذه المعايير يؤدي الى تحسين النفقات العامة من خلال زيادة مسؤولية العاملين في القطاع العام في التصرف في المال العام، وبالتالي فرض على كل العاملين تبرير افعالهم (Khattabi & moukhtari , 2023, p. 471)، كما يساهم تبني IPSAS في زيادة شفافية التقارير المالية والرفع من المساءلة وبالتالي تحسين نظام المحاسبة العمومية (Robert , 2016, p. 161)، وتساهم ايضا هذه المعايير في توفير مرجعية تسمح بالمقارنة بين الوحدات الحكومية فيما بينها وبين الدول، إضافة الى تحسين جودة المعلومات واضفاء شفافية لكل مستخدم المعلومات المالية في القطاع.

والجزائر كغيرها من الدول تعاني قصورا في نظامها المحاسبي العمومي وعدة مشاكل خصوصا في سياسة انفاقها العام، لذلك تبنت معايير المحاسبة الدولية في القانون 23-07 المؤرخ في 21 جويلية 2023 الذي يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي كآلية من شأنها التخفيف من هذه المشاكل من خلال:

4-1- المعايير الية لتحقيق الشفافية (Transparency) في النفقات العامة: هناك عدة تعريفات للشفافية تختلف باختلاف السياق الذي يتم استخدامها فيه، فالشفافية مفهوم مهم سواء من حيث الحصول على المعلومات الصحيحة او تمكين أصحاب المصلحة من مساءلة مختلف المستخدمين عن افعالهم، ومن هنا تعتبر الشفافية عنصر فعال لنجاح عملية المساءلة، وهذا ما تشير اليه الشفافية الدولية، اما تعريف الشفافية في سياق التقارير المالية ذات الغرض العام فتعني المدى الذي يمكن ان تكشف التقارير المالية عن الوضعية الصحيحة بطريقة يمكن فهمها من طرف جميع مستخدمي المعلومة المالية ذات الغرض العام (Caroline & Pontoppidan , 2016, p. 35)؛

ولعل أكبر مشكلة تواجه النفقات العامة في الجزائر هي الفساد الإداري على مستوى الإدارات العمومية، هذا ما أدى إلى الاختلال في ضبط الانفاق وذلك عن طريق التزوير، المساس بممتلكات الدولة، الرشوة، اختلاس الأموال العامة عن طريق استغلال الثغرات الموجودة عند تنفيذ النفقات العامة (عفاف، 2020، صفحة 220)؛

ومن هنا يمكن القول أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وسيلة لسد الثغرات الموجودة بين الحكومة والمواطنين عن طريق دعم إمكانية وصول المواطنين لجميع المعلومات الخاصة بصرف المال العام وفهمهم لألية صنع القرار (Ijeoma, 2029, p. 03)، وبالتالي تعزيز شفافية التقارير المالية ذات الغرض العام والذي يؤدي إلى الرفع من فعالية الرقابة على النفقات العامة والاشراف على كيفية صرف النفقات العامة مما يشكل دافع لعدم إساءة استخدام المال العام والحد من الفساد مما يدفع الحكومة إلى العمل على ضبط النفقات العامة لتجنب المشاكل السياسية نتيجة مساءلة المواطنين عن كيفية صرف المال العام من جهة، ومن جهة أخرى خوف العاملين في القطاع من المساس بالمال العام لتجنب المساءلة القانونية (WBG, 2013, p. 01).

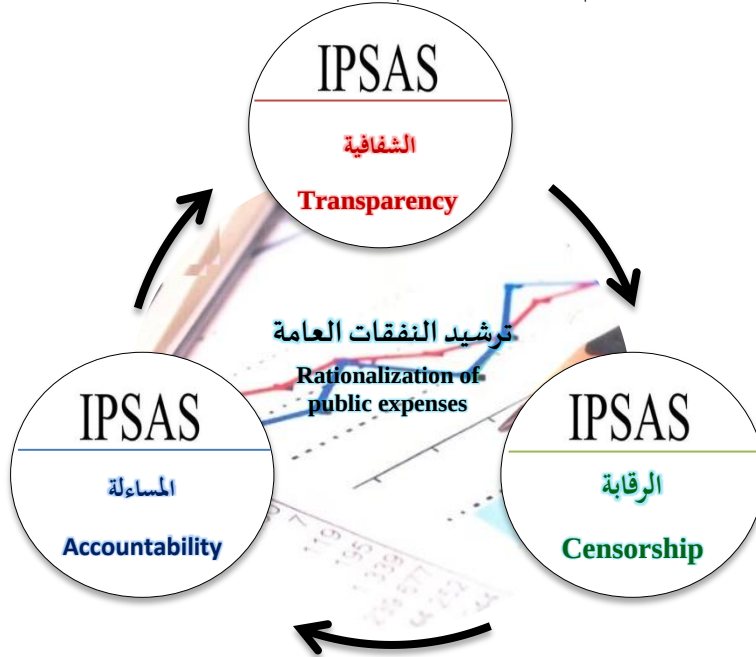
4-2 المعايير الية لتحقيق المساءلة (Accountability) في ضبط النفقات العامة: تعني المساءلة الالتزام بإثبات العمل المنجز وفقا للمعايير والقواعد المفروضة والمتفق عليها، وأن التقارير المقدمة تعكس الأداء الفعلي فيما يتعلق بالعمل بالخطط والأوامر المكلف بها (Williams & Hussein, 2019, p. 102)، في حين ينظر للمساءلة على أنها طلب تبرير وشرح كيفية استخدام الموارد المقدمة لتنفيذ هدف معين، أي ضمان تنفيذ كل الأهداف وفقا للقواعد والبرنامج الزمني المسطر، إذا أن المساءلة وسيلة تعزز ضمان وصول جميع المنافع التي تم تحقيقها من خلال تنفيذ النفقات المخصصة إلى الأفراد المستهدفة دون المساس بالإنفاق الفعلي، وتم ذكر المساءلة في القطاع العام باتجاهين الأول يعني التزام الموظفين قانونيا بتوفير جميع المعلومات المتعلقة بالإدارة المالية العامة إلى الجهة الحكومية الطالبة لها، أما الاتجاه الثاني فيرى التزام الحكومة بتقديم تقارير حول أنجازاتهم التي تم دعمها بالإنفاق الحكومي اللازم إلى كافة المستخدمين للمعلومة المالية العامة بما فيهم عامة الشعب والجدير بالذكر أن من الآليات لتحقيق المساءلة هو الإفصاح، وفي هذا السياق أصدرت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عدة معايير تتعلق بالإفصاح كل منها يساهم في تعزيز المساءلة، ف (IPSAS1) يلزم الحكومة بإعداد تقارير مالية توفر معلومات حول الأداء الفعلي للقطاع العام، من أجل اتخاذ القرار حول كيفية التوزيع العقلاني للموارد، فهذه التقارير ذات الغرض العام يتركز حول توفير معلومات صالحة لعملية اتخاذ القرار وإيضاح مدى مسؤولية المؤسسة الحكومية على الموارد المسؤولة عنها، أما (IPSAS2) فيوفر معلومات حول النقد المستخدم والنقد المتحصل عليه، وبالتالي تقديم معلومات حول كيفية انفاق المال العام مما يؤدي إلى إمكانية مساءلة المسؤولين عن كيفية استخدام الموارد الموكلة لهم، في حين سيساهم (IPSAS8) في تحسين أداء المنشأة السابق، إذ يتم استخدام التقارير المالية القطاعية كوسيلة تقييم من خلالها الحكومة والسلطات العليا أداء القطاعات وتعزيز المساءلة عن طريق مقارنة الهدف المحقق مع الموارد التي تم تخصيصها، وتجدر الإشارة إلى أن العديد من الدول تبنت أساس الاستحقاق لما يوفره من تحسين لعملية المساءلة بسبب (Williams & Hussein, 2019, p. 104):

- يساهم اعداد التقارير المالية ذات الغرض وفق هذا الاساس في التحديد الصحيح للذمة المالية من خلال بلاغ شامل للأصول والخصوم؛
- يوفر أساس الاستحقاق إمكانية المقارنة بين الفترات المالية من خلال تحميل كل فترة مالية بمصاريفها وتكاليفها الفعلية؛
- توفير صورة فعلية عن الأداء المالي للوحدة الحكومية وبالتالي المساهمة في عملية اتخاذ القرار من جهة، ومن جهة أخرى تقديم دافع للدائنين والمقرضين وغيرهم من مقدمي الموارد للحكومة لتخصيص الموارد لدعم أنشطة الدولة.

4-3 المعايير الية لتحسين الرقابة (Censorship) في ضبط النفقات العامة: تعرف الرقابة على أنها مجموعة الخطوات التي تهدف لتتبع تنفيذ مختلف الأعمال والسياسات والخطط الملتزم تطبيقها بنية التعرف على مجموعة الانحرافات من أجل معالجتها وهذا بغرض الحفاظ على المال العام وترشيد الانفاق وحسن استخدام الموارد، ويجدر الإشارة إلى أن من أهم أهداف الرقابة ترشيد النفقات العامة وتعتبر وسيلة تستخدمها الحكومات لتحسين التسيير بشكل يضمن القضاء على الفساد المالي والإداري، وفي هذا السياق تعتبر " الافتراضات الأساسية" أحد أجزاء معايير مراجعة الحسابات الموضوعة من قبل المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة والمحاسب، إذ تلزم هذه الافتراضات الأساسية وجود معايير محاسبية مقبولة للإفصاح عن البيانات المالية ذات الغرض العام، وهذا ما توفره معايير المحاسبة الدولية التي تسهل عملية الرقابة عن طريق توفير المعلومات اللازمة لنجاح فعالية العملية الرقابية (ميلود، 2020، صفحة 212)، كما أن اعتماد IPSAS يساهم في تحسين كفاءة وفعالية الرقابة المالية عن طريق تحسين شفافية البيانات المالية المتعلقة بالأصول والخصوم، وتقديم معلومات مفصلة عن مجمل النفقات التي تدعم الإدارة المالية العامة، كما

تساهم في توفير معلومات من اجل تقييم الأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسات العام، كما ان أساس الاستحقاق الذي جاءت به معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيحسن من إدارة النفقات العامة، وإدارة الالتزامات، وتفعيل أنظمة الرقابة المالية مع دعم إمكانية المقارنة للمعلومات المالية التي يتم الكشف عنها (منصور، 2023، صفحة 168).

الشكل رقم (04): كيف تساهم IPSAS في ترشيد النفقات



المصدر: من اعادة الباحثين بالاعتماد على ما سبق

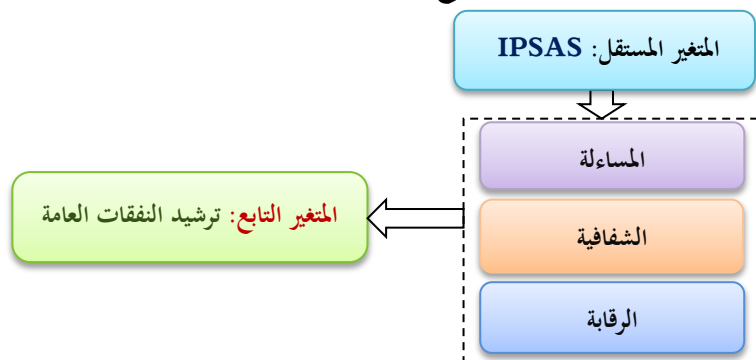
المحور الثاني: الاطار التطبيقي للدراسة

الهدف من هذه الدراسة هو تبيان اثر تبني IPSAS في ترشيد النفقات العامة في الجزائر، من خلال معرفة اتجاه اثر IPSAS على كل من الشفافية، الرقابة، والمساءلة في ضبط النفقات العامة، حيث اشتمل موضوع دراستنا على متغير مستقل يتكون من 3 ابعاد تتمثل في المساءلة، الرقابة وشفافية بعد تطبيق IPSAS، اما المتغير التابع فيتمثل في ترشيد النفقات العامة.

أولاً- إطار الدراسة واساليب المعالجة الاحصائية

(05): نموذج الدراسة

1- نموذج الدراسة الشكل



المصدر: من اعداد الباحثين

2- مجتمع وعينة واساليب المعالجة الاحصائية

1-2 - مجتمع وعينة الدراسة: تم الدراسة في بعض مؤسسات قطاع التعليم العالي والبحث العلمي وتم توجيه الاستبانة إلى عينة من المحاسبين والمراقبين العموميين العاملين في القطاع، حيث تم توزيع خمسة وستون (63) استمارة استبيان والتي استرجعت منها اربعين (40) استمارة من مجموع الاستمارات الموزعة. وتم تقسيم الاستبيان إلى محورين، المحور الاول والذي يمثل المتغير المستقل (IPSAS) يتكون من ثلاثة

03 ابعاد (الشفافية، المساءلة، الرقابة) كل بعد يتضمن (05) أسئلة، اما المحور الثاني الذي يمثل المتغير التابع (ترشيد النفقات العامة) فيتضمن ثلاثة 03 اسئلة جوهرية وهو ما يبينه الشكل 05 اعلاه الخاص بنموذج الدراسة.

2-2- اساليب المعالجة الاحصائية

- المتوسط الحسابي: لقياس مجموع القيم على عددها.
- الانحراف المعياري: لقياس الجذر التربيعي الموجب للتباين وتشتت البيانات عن متوسطها.
- الانحدار الخطي البسيط: لدراسة العلاقة السببية بين المتغيرين.
- معامل الارتباط بيرسون (r): لقياس العلاقة الثنائية الخطية بين المتغيرين.
- المتوسط الحسابي ودرجته: لتحديد قيم المتوسط الحسابي، كونها في أي فئة فيتم ذلك من خلال إيجاد طول المدى (4-5=1)، ثم قسمة المدى على عدد الفئات (4=5÷0,8)، وبعد ذلك يضاف (0,88) إلى الحد الأدنى للمقياس. ويتم ترتيب مجالات المتوسطات وفق الجدول التالي:

الجدول (03): مستويات وتفسير المتوسط الحسابي

التفسير	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جدا
القياس	1 إلى 1.80	1.81 إلى 2.60	2.61 إلى 3.40	3.41 إلى 4.20	4.21 إلى 5

- المقياس المستخدم: استخدمنا مقياس "Likert".
- برنامج الحزم الاحصائية: تحليل بيانات الاستبانة بعد معالجتها إحصائيا بواسطة برنامج SPSS26، لمعرفة توجهات ومدى استجابة أفراد العينة، و اختبار صحة الفرضيات من عدمها.
- ثانيا- تحليل صدق الاتساق الداخلي للدراسة
- 1- تحليل صدق الدراسة ومدى الترابط بين المتغير المستقل وابعاده

الجدول (04): مصفوفة الارتباط بين المتغير المستقل وابعاده

IPSAS	الرقابة	المساءلة	الشفافية		
0,877**	0,554**	0,675**	1	Corrélation de Pearson	(X ₁) الشفافية
0,000	0,000	0,000		Sig. (bilatérale)	
40	40	40	40	N	
0,938**	0,946**	1	0,675**	Corrélation de Pearson	(X ₂) المساءلة
0,000	0,000		0,000	Sig. (bilatérale)	
40	40	40	40	N	
0,881**	1	0,946**	0,554**	Corrélation de Pearson	(X ₃) الرقابة
0,000		0,000	0,000	Sig. (bilatérale)	
40	40	40	40	N	
1	0,881**	0,938**	0,877**	Corrélation de Pearson	(X) IPSAS
	0,000	0,000	0,000	Sig. (bilatérale)	
40	40	40	40	N	
دالة عند مستوى (0.05) *					
دالة عند مستوى (0.01) **					

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

بلغ معامل ارتباط البعد الاول (الشفافية)، البعد الثاني (المساءلة)، البعد الثالث (الرقابة) (0.877**) و(0.938**) و(0.881**) على التوالي، بقيمة دلالة (0.000) لكل منهم، وهي أقل من (0.01) وقد ميزت بعلامة (**) للدلالة على أنها دالة احصائيا عند مستوى المعنوية (0.01)، وحسب السلم نجدها محصورة في المجال (0.8 الى 01) مما يدل على أن العلاقة بين الابعاد الثلاثة ومحورها معايير IPSAS علاقة طردية قوية جدا، وحتى بالمقارنة مع مستوى المعنوية (0.05) نجد أن علاقة الارتباط لهذه العبارات علاقة قوية وتبلغ 95%.

2- اختبار مدى صدق فقرات المحور الثاني (ترشيد النفقات العمومية)

الجدول (05): مصفوفة الارتباط فقرات المتغير التابع

ت. النفقات العامة Y	Y ₃	Y ₂	Y ₁		
0,698**	0,231	0,629**	1	Corrélation de Pearson	Y ₁
0,000	0,152	0,000		Sig. (bilatérale)	
40	40	40	40	N	
0,651**	0,629**	1	0,629**	Corrélation de Pearson	Y ₂
0,000	0,000		0,000	Sig. (bilatérale)	
40	40	40	40	N	
,698**	1	,629**	,231	Corrélation de Pearson	Y ₃
0,000		0,000	0,152	Sig. (bilatérale)	
40	40	40	40	N	
1	0,698**	0,651**	0,698**	Corrélation de Pearson	ترشيد النفقات العامة Y
	0,000	0,000	0,000	Sig. (bilatérale)	
40	40	40	40	N	
* دالة عند مستوى (0.05)					
** دالة عند مستوى (0.01)					

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

بلغ معامل ارتباط فقرات ((Y₁): تحقيق الشفافية يزيد من فعالية ترشيد النفقات العامة في قطاع التعليم العالي))، ((Y₂): تفعيل عملية المساءلة يرفع من عملية ترشيد النفقات العامة في المؤسسات الجامعية))، ((Y₃): تعزيز دور الرقابة في القطاع العام يؤدي الى ترشيد النفقات العامة في قطاع التعليم العالي)) بالمتغير ((0.698**)) و ((0.651**)) و ((0.698**)) على التوالي، بقيمة دلالة (0.000) لكل منهم وهي أقل من (0.01) وقد ميزت بعلامة ((**)) للدلالة على أنها دالة احصائيا عند مستوى المعنوية (0.01)، و وبالرجوع الى السلم نجد أن قيمتها محصورة في المجال (0.60 الى 0.79) مما يدل على أن العلاقة بين الفقرات الثلاثة والمتغير التابع علاقة قوية، وحتى بالمقارنة مع مستوى المعنوية (0.05) نجد أن علاقة الارتباط لهذه العبارات علاقة قوية وتبلغ 95%- اختبار علاقة الارتباط بين متغيري الدراسة (المستقل والتابع)

الجدول (06): مصفوفة الارتباط بين متغيري الدراسة

Y	X		
0,976**	1	Corrélation de Pearson	X
0,000		Sig. (bilatérale)	
40	40	N	
1	0,976**	Corrélation de Pearson	Y
	0,000	Sig. (bilatérale)	
40	40	N	
* دالة عند مستوى (0.05)			
** دالة عند مستوى (0.01)			

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

بلغ معامل ارتباط معايير (IPSAS) بترشيد النفقات العامة ((0.976**))، بقيمة دلالة (0.000) وهي أقل من (0.01) والتي ميزت بعلامة ((**)) للدلالة على أنها دالة احصائيا عند مستوى المعنوية (0.01) كما هو مبين في اسفل الجدول، وبالرجوع الى السلم نجد أن قيمتها محصورة في المجال (0.80 الى 01) مما يدل على أن علاقة معايير (IPSAS) بترشيد النفقات العامة علاقة طردية قوية جدا، وحتى بالمقارنة مع مستوى المعنوية (0.05) نجد ان علاقة الارتباط لهذه العبارات علاقة قوية تبلغ 95%.

معامل الارتباط يساوي 0.976 وهو محصور في المجال $[0.80 \leq 0.976 < 1]$ بقيمة دلالة (0.000) مما يدل على وجود علاقة ارتباط طردية قوية جدا بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وترشيد النفقات العامة.

ثالثا- تحليل ثبات أداة الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) إذا كانت قيمة ألفا كرونباخ منخفضة (بالقرب من 0)، فهذا يعني أن بعض العناصر أو كلها لا تقاس بنفس البعد، وتكون جيدة ومقبولة اذا كانت اكبر من 0.60.

الجدول رقم (07): معامل ألفا كرونباخ المتغير المستقل

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
الشفافية (X ₁)	5	0,975
المساءلة (X ₂)	5	0,682
الرقابة (X ₃)	5	0,721
IPSAS (X)	15	0.831

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل ابعاد المتغير المستقل، 0.975، 0.682، 0.721، على التوالي، وهي قيمة أكبر من 0.6 ، وبالتالي فهي جيدة وتدل على ثبات ابعاد هذا المتغير المستقل ويمكن الاعتماد عليها كأداة لتحقيق اهداف الدراسة.

الجدول رقم (08): معامل ألفا كرونباخ للمتغير التابع

المتغير التابع	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
ترشيد النفقات العامة (Y)	03	0.714

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

معامل الثبات للمتغير التابع يساوي 0.714 وهي قيمة أكبر من 0.6 وبالتالي هي جيدة وتدل على ثبات عبارات المتغير التابع (ترشيد النفقات العامة) ويمكن الاعتماد عليها كأداة لتحقيق اهداف الدراسة.

رابعا-تحليل نتائج الدراسة الاحصائية واختبار الفرضيات

1- عرض ومناقشة النتائج الاحصائية للمتغير المستقل (IPSAS)

أ- عرض ومناقشة النتائج الاحصائية لبعء الشفافية

الجدول رقم (09) تحليل بعء الشفافية ضمن المتغير المستقل

الاهمية	الترتيب	الدلالة	Moyenne	Ecart type	
مرتفع	4	0.000	3.70	1.137	يساعد تبني IPSAS في نظام المحاسبة العمومية الجزائري في اعتماد الأساس النقدي مع إمكانية وصول كل المعلومات إلى كافة المستخدمين.
مرتفع جدا	1	0.000	4.40	0.496	يوفر أساس الاستحقاق ضمان إيصال معلومات كافية الى جميع مستخدمي المعلومة المالية في القطاع العام
متوسط	5	0.000	3.40	0.496	تطبيق IPSAS يعزز من شفافية التقارير المالية ذات الغرض العام
مرتفع جدا	2	0.000	4.40	0.810	توفر IPSAS حرية وصول كافة المستخدمين الى المعلومة المالية
مرتفع	3	0.000	4.00	0.906	يساهم تطبيق IPSAS توفير كشف شامل للذمة المالية للمؤسسة الحكومية في قطاع التعليم العالي
مرتفع	-	0.000	3,975	0,769	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

مستوى الدلالة لجميع عبارات بعء الشفافية (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، مما يشير الى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية في الاستجابة على (غير موافق بشدة، غير موافق، موافق وموافق بشدة) لكل عبارات هذا البعء، وهذا الاختلاف في النسب الخاصة بالعينة (الموضح في الجدول اعلاه) هي نفسها الخاصة بمجتمع الدراسة.

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ أن العبارة الثانية " يوفر أساس الاستحقاق ضمان إيصال معلومات كافية الى جميع مستخدمي المعلومة المالية في القطاع العام " حققت اعلى متوسط حسابي مرجح مرتفع جدا قدرة ب 4.40 وانحراف معياري 0.496، مما يدل ان المبحوثين يعتبرون ان ضمان ايصال المعلومات كافية الى جميع مستخدمي من اهم عناصر تحقيق الشفافية، في حين حصلت العبارة الرابعة " توفر IPSAS حرية وصول كافة المستخدمين الى المعلومة المالية " على تقييم مرتفع جدا بمتوسط حسابي مرجح قدره 4.40 وانحراف معياري 0.810، وهذا ما يدل على ان حرية وصول المعلومات المالية تعتبر من بين اسس قيام شفافية المعلومات التي تقدمها المحاسبة العمومية في ظل تبني المعايير الدولية.

اما العبارة الخامسة " يساهم تطبيق IPSAS توفير كشف شامل للذمة المالية في القطاع العمومي"، والاولى " يساعد تبني IPSAS في نظام المحاسبة العمومية الجزائري في اعتماد الأساس النقدي مع إمكانية وصول كل المعلومات إلى كافة المستخدمين، فقد قيمتا تقييم مرتفع ومتوسطات حسابية 4.00، 3.70 على التوالي وانحراف معياري 0.906، 1.137 على التوالي مما يدل على أن اعتماد الأساس النقدي وتوفير كشف شامل للذمة المالية، يشكلان عنصرا أساسيين في الوصول الى الشفافية.

في حين العبارة الثالثة " تطبيق IPSAS يعزز من شفافية التقارير المالية ذات الغرض العام " فلقد تحصلت على موافقة متوسطة من المبحوثين، جاء متوسطها الحسابي المرجح 3.40 والانحراف المعياري 0.496، مما يدل على ان هذه العبارة حظيت بموافقة متوسطة من طرف المبحوثين.

المتوسط الحسابي الكلي المرجح لدرجة الموافقة على عبارات بعد " الشفافية" بلغ 3.975 والانحراف المعياري 0.769، مما نتج عنه موافقة مرتفعة حول أهمية تحقيق الشفافية عند تبني معايير IPSAS، الشفافية التي تعتبر من بين اهم العناصر التي تساعد على التقليل من هدر المال العام والقضاء على الفساد المالي والاداري والبيروقراطية في تسيير المال العام.

ب- عرض ومناقشة النتائج الاحصائية لبعء المساءلة

الجدول رقم (10) تحليل بعء المساءلة ضمن المتغير المستقل

الاهمية	الترتيب	الدلالة	Moyenne	Ecart type	
مرتفع	3	0.000	4.18	0.781	يوفر الأساس النقدي المعتمد في نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل تبني IPSAS معلومات شاملة تسمح بتحقيق عملية المساءلة عن المال العام في المؤسسة الجامعية
مرتفع	5	0.000	3.60	1.033	يوفر أساس الاستحقاق في ظل تبني IPSAS بيانات مالية موثوقة من شأنها تعزيز المساءلة عن المال العام
مرتفع	4	0.000	3.80	0.758	تطبيق IPSAS يوفر إفصاحا شاملا يسمح بإمكانية المساءلة عن كيفية التصرف في الموارد المستخدمة في قطاع التعليم العالي
مرتفع جدا	2	0.000	4.22	0.423	توفر IPSAS اظهار شامل لكيفية صرف المال العام ومعلومات كافية لمعرفة كيفية تمويل مختلف الأنشطة
مرتفع جدا	1	0.000	4.40	0.496	يساهم تطبيق IPSAS في الرفع من القدرة على تحديد قاعدة بيانات ذات مصداقية تعزز من عملية المساءلة
مرتفع	-	0.000	4.04	0,698	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

مستوى الدلالة لجميع عبارات بعء المساءلة (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، مما يشير الى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية في الاستجابة على (غير موافق بشدة، غير موافق، موافق وموافق بشدة) لكل عبارات هذا البعد، وهذا الاختلاف في النسب الخاصة بالعينة (الموضح في الجدول اعلاه) هي نفسها الخاصة بمجتمع الدراسة.

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ أن العبارة الخامسة " يساهم تطبيق IPSAS في الرفع من القدرة على تحديد قاعدة بيانات ذات مصداقية تعزز من عملية المساءلة " جاءت في المرتبة الاولى والعبارة الرابعة " توفر IPSAS اظهار شامل لكيفية صرف المال العام ومعلومات كافية لمعرفة كيفية تمويل مختلف الأنشطة " جاءت في المرتبة الثانية وقد حققنا اعلى متوسطات حسابية مرجحة قدرها ب 4.40 و 4.22 على التوالي بانحرافات معيارية 0.496 و 4.23 على التوالي، مما يدل على أن " توفر IPSAS اظهار شامل لكيفية صرف المال العام ومعلومات كافية لمعرفة كيفية تمويل مختلف الأنشطة " و " يساهم تطبيق IPSAS في الرفع من القدرة على تحديد قاعدة بيانات ذات مصداقية تعزز من عملية المساءلة " يساهمان بشكل كبير في تحقيق المساءلة من وجهة نظر المبحوثين.

في حين جاءت العبارة الاولى " يوفر الأساس النقدي المعتمد في نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل تبني IPSAS معلومات شاملة تسمح بتحقيق عملية المساءلة عن المال العام في المؤسسة الجامعية" في الترتيب الثالث والعبارة الثالثة " تطبيق IPSAS يوفر إفصاحا شاملا يسمح بإمكانية المساءلة عن كيفية التصرف في الموارد المستخدمة في قطاع التعليم العالي " جاءت في المرتبة الرابعة والعبارة الثانية " يوفر أساس الاستحقاق في ظل تبني IPSAS بيانات مالية موثوقة من شأنها تعزيز المساءلة عن المال العام " في المرتبة الاخيرة، بمتوسطات حسابية مرجحة على التوالي 4.18، 3.80 و 3.60

و انحرافات معيارية على التوالي 0.781 ، 0.758 و 1.033 ، مما يدل على ان العبارات خضيت بموافقة مرتفعة من طرف المبحوثين وهي تساهم في تحقيق المساءلة.

المتوسط الحسابي الكلي المرجح لدرجة الموافقة على عبارات بعد " المساءلة " بلغ 4.04 والانحراف المعياري 0.698، مما نتج عنه موافقة مرتفعة حول تحقق المساءلة عند تبني معايير IPSAS، المساءلة التي تعتبر من بين اهم العناصر التي تساعد على التقليل من هدر النفقات العامة والتقليل من الفساد المالي والاداري والبيروقراطية في القطاع العام.

ج- عرض ومناقشة النتائج الاحصائية لبعء الرقابة

الجدول رقم (11) تحليل بعد الرقابة تحليل بعد الرقابة ضمن المتغير المستقل

الاهمية	الترتيب	الدلالة	Moyenne	Ecart type	
مرتفع جدا	1	0.000	4.40	0.810	يوفر الأساس النقدي الذي يعتمد عليه نظام المحاسبة العمومية الجزائري المبني على IPSAS معلومات كافية لتفعيل عملية الرقابة المالية
مرتفع	5	0.000	3.60	1.033	يوفر أساس الاستحقاق بيانات مالية موثوقة من شأنها تفعيل الرقابة عن المال العام.
مرتفع	4	0.000	3.60	0.496	يوفر أساس الاستحقاق إمكانية المقارنة للمعلومات المالية وغير المالية التي يتم الكشف عنها.
مرتفع	2	0.000	4.20	0.758	اعتماد IPSAS يساهم في رفع كفاءة وفعالية عملية الرقابة .
مرتفع	3	0.000	4.00	1.281	توفر IPSAS ابلاغا ماليا كافيا وموثوقا يعزز الرقابة عن إدارة المالية العامة .
مرتفع	-	0.000	3,96	0,876	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

مستوى الدلالة لجميع عبارات بعد الرقابة (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، مما يشير الى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية في الاستجابة على (غير موافق بشدة، غير موافق، موافق، موافق وموافق بشدة) لكل عبارات هذا البعد، وهذا الاختلاف في النسب الخاصة بالعينة (الموضح في الجدول اعلاه) هي نفسها الخاصة بمجتمع الدراسة.

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ أن العبارة الاولى " يوفر الأساس النقدي الذي يعتمد عليه نظام المحاسبة العمومية الجزائري المبني على IPSAS معلومات كافية لتفعيل عملية الرقابة المالية " جاءت في المرتبة الاولى بمتوسط حسابي مرجح 4.40 و انحراف معياري 0.810 مما يدل على أن العبارة حظيت مرتفع جدا من طرف المبحوثين ويرون انها تساهم بشكل كبير في تحقيق الرقابة على النفقات العامة.

في حين جاءت العبارة البقية بتقدير موافق بمتواسطات حسابية حسب الترتيب كما يلي 4.00، 4.20، 3.60 و 3.60 وانحرافات معيارية متتالية حسب الترتيب 0.496، 1.281، 0.758 و 1.033 مما يدل على ان المبحوثين يرون ان هذه العبارات تساهم في تحقيق الرقابة ولا يمكن فصل عبارة عن اخرى بل كلها تعمل مع بعض بشكل متكامل لتحقيق الرقابة على النفقات العامة.

المتوسط الحسابي الكلي المرجح لدرجة الموافقة على عبارات بعد " الرقابة " بلغ 3.96 والانحراف المعياري 0.876، مما نتج عنه موافقة مرتفعة حول تحقق الرقابة عند تبني معايير IPSAS، الرقابة التي تعتبر من بين اهم العناصر التي تساعد على اكتشاف الاخطاء والتجاوزات التي يمكن ان تحدث اثناء ادارة النفقات العمومية والمساهمة في التقليل من الفساد المالي والاداري في القطاعات العمومية.

د- عرض ومناقشة ابعاد المحور الاول

الجدول رقم (12) عرض ومناقشة ابعاد المحور الاول

العبارة	Ecart type	Moyenne	sig	الرتبة	ترتيب الأهمية
الشفافية (X ₁)	0,769	3,97	0.000	02	مرتفعة
المساءلة (X ₂)	0,698	4.04	0.000	01	مرتفعة
الرقابة (X ₃)	0,876	3,96	0.000	03	مرتفعة
IPSAS (X)	0,781	3,97	0.000	-	مرتفعة

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

مستوى الدلالة لجميع ابعاد المتغير المستقل (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، مما يشر الى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية في الاستجابة على (غير موافق بشدة، غير موافق، موافق وموافق بشدة) لكل عبارات هذا البعد، وهذا الاختلاف في النسب الخاصة بالعينة (الموضح في الجدول اعلاه) هي نفسها الخاصة بمجتمع الدراسة

المتوسط الحسابي الكلي المرجح لدرجة الموافقة على ابعاد المتغير المستقل بلغ 3.97 والانحراف المعياري 0.781، مما نتج عنه موافقة مرتفعة وهذا يدل على ان تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) يعتبر ضرورة ملحة لتحقيق الشفافية والمساءلة والرقابة الى المال العام والقضاء على الفساد المالي والاداري.

2- عرض ومناقشة النتائج الاحصائية للمتغير التابع (ترشيد النفقات العمومية)

الجدول رقم (13) تحليل المتغير التابع (ترشيد النفقات)

الاهمية	الترتيب	الدلالة	Moyenne	Ecart type	
مرتفع	3	0.000	3,60	1,033	تحقيق الشفافية يزيد من فعالية ترشيد النفقات العامة في قطاع التعليم العالي
مرتفع	1	0.000	4,20	0,758	تفعيل عملية المساءلة يرفع من عملية ترشيد النفقات العامة في المؤسسات الجامعية
مرتفع	2	0.000	3,60	1,033	تعزيز دور الرقابة في القطاع العام يؤدي الى ترشيد النفقات العامة في قطاع التعليم العالي
مرتفع	-	0.000	3,80	0,941	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

مستوى الدلالة لجميع عبارات المتغير التابع ترشيد النفقات العامة (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، مما يشر الى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية في الاستجابة على (غير موافق بشدة، غير موافق، موافق وموافق بشدة) لكل عبارات هذا البعد، وهذا الاختلاف في النسب الخاصة بالعينة (الموضح في الجدول اعلاه) هي نفسها الخاصة بمجتمع الدراسة.

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ أن العبارة الثانية حلت في المرتبة الاولى بمتوسط حسابي 4.20 وانحراف معياري 0.758 " مما يدل ان الباحثين يرون أن علمية المساءلة والمتابعة القانونية والجزائية تساهم بشكل كبير في ترشيد النفقات العامة.

في حين جاءت العبارة الاولى والعبارة الثالثة في نفس الترتيب بمتوسط حسابي 3.60 وانحراف معياري 1.033، لكيهما على التوالي، مما يدل على أن الشفافية والرشادة في توزيع النفقات والرقابة عليها تعتبر من بين اهم الادوات التي تساعد على ترشيد النفقات العامة من خلال التوزيع الرشيد والشفاف والمتابعة المستمرة لكل النفقات مهما كان حجمها وفي كل القطاعات الصغيرة منها قبل الكبيرة.

المتوسط الحسابي الكلي المرجح لدرجة الموافقة على عبارات المتغير التابع " ترشيد النفقات العامة " بلغ 3.80 والانحراف المعياري 0.941، مما نتج عنه موافقة مرتفعة، وبالتالي نستنتج ان الدول تولي اهمية كبير لترشيد النفقات وتوجيهها للقطاعات حسب الحاجة وحسب الاهداف الاقتصادية والاجتماعية المسطرة.

خامسا- تحليل الانحدار واختبار الفرضيات

1- تحليل الانحدار واختبار الفرضيات الفرعية

أ- اختبار الفرضية الفرعية 01: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والشفافية على ترشيد النفقات العامة؟

الجدول (14): تحليل العلاقة الاحصائية بين البعد الاول الشفافية وترشيد النفقات العامة

(مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$))

Sig	A	B	α	beta	درجة الحرية	F الجدولية	F المحسوبة	R	R ²
0.000	0.888	1.209	0,975	0.849	1	4.098	98.132	0.849 ^a	0.721
					38				
					39				

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

تشير النتائج الإحصائية الى وجود أثر ذو دلالة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على الشفافية في ترشيد النفقات العامة، لأن مستوى الدلالة (α) يقدر بـ "0.000" وهو أقل من "0.05"، وقيمة (F المحسوبة = 98.132) أكبر من قيمة (F الجدولة = 4.098)، ومعامل التحديد ($R^2 = 0.721$) الذي يفسر أن ما قيمته "72.1%" من التغيرات التي تطرأ على ترشيد النفقات العامة تعدو الى بعد الشفافية، أما الباقي والذي يقدر بـ "27.9%" يعود لمتغيرات أخرى، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها :

نرفض H_0 ونقبل H_1 التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والشفافية على ترشيد النفقات العامة؛
مما سبق نستنتج معادلة خط الانحدار كالتالي: ($Y = 0.888X_1 + 1.209$) والتي تعبر عن العلاقة بين العنصرين، حيث (Y) تمثل المتغير التابع ترشيد النفقات العامة و(X_1) تمثل بعد الشفافية.

ب- اختبار الفرضية الفرعية 02: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والمساءلة على ترشيد النفقات العامة.

الجدول (15): تحليل العلاقة الاحصائية بين البعد الثاني المساءلة وترشيد النفقات العامة

(مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$))

Sig	A	B	α	beta	درجة الحرية	F الجدولية	F المحسوبة	R	R^2
0.000	0,979	2,454	0.628	0.928	1	4.098	234,681	0,928a	0.861
					38				
					39				

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

تشير النتائج الإحصائية الى وجود أثر ذو دلالة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على المساءلة في ترشيد النفقات العامة، لأن مستوى الدلالة (α) يقدر بـ "0.000" وهو أقل من "0.05"، وقيمة (F المحسوبة = 234.681) أكبر من قيمة (F الجدولة = 4.098)، ومعامل التحديد ($R^2 = 0.861$) الذي يفسر أن ما قيمته "86.1%" من التغيرات التي تطرأ على ترشيد النفقات العامة تعدو الى بعد المساءلة، أما الباقي والذي يقدر بـ "13.9%" يعود لمتغيرات أخرى، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها :

نرفض H_0 ونقبل H_1 التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والمساءلة على ترشيد النفقات العامة
مما سبق نستنتج معادلة خط الانحدار كالتالي: ($Y = 0.979X_2 + 2.454$) والتي تعبر عن العلاقة بين العنصرين، حيث (Y) تمثل المتغير التابع ترشيد النفقات العامة و(X_2) تمثل بعد المساءلة.

ج- اختبار الفرضية الفرعية 03: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والرقابة على ترشيد النفقات العامة.

الجدول (16): تحليل العلاقة الاحصائية بين البعد الثاني الرقابة، وترشيد النفقات العامة

(مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$))

Sig	A	B	α	beta	درجة الحرية	F الجدولية	F المحسوبة	R	R^2
0.000	0,912	1,779	0.860	0.928	1	4.098	108.178	0,860a	0,740
					38				
					39				

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

تشير النتائج الإحصائية الى وجود أثر ذو دلالة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على الرقابة في ترشيد النفقات العامة ، لأن مستوى الدلالة (α) يقدر بـ "0.000" وهو أقل من "0.05"، وقيمة (F المحسوبة = 108.178) أكبر من قيمة (F الجدولة = 4.098)،

ومعامل التحديد ($R^2=0.740$) الذي يفسر أن ما قيمته "74%" من التغيرات التي تطرأ على ترشيد النفقات العامة تعود الى بعد الرقابة، أما الباقي والذي يقدر بـ "26%" يعود لمتغيرات أخرى، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها :

نرفض H_0 ونقبل H_1 التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والرقابة على ترشيد النفقات العامة.

مما سبق نستنتج معادلة خط الانحدار كالتالي: ($Y=0.912X_3 + 1.779$) والتي تعبر عن العلاقة بين العنصرين، حيث (Y) تمثل المتغير التابع ترشيد النفقات العامة و(X_3) تمثل الرقابة.

2- تحليل الانحدار واختبار الفرضية الرئيسية : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على ترشيد النفقات العامة في الجزائر.

الجدول (17): تحليل الانحدار واختبار الفرضية الرئيسية للعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع

(مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$))

Sig	A	B	α	beta	درجة الحرية	F الجدولية	F المحسوبة	R	R^2
0.000	0.434	2.095	0.831	0.976	1	4.098	122,178	0,976 ^a	0,952
					38				
					39				

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

مستوى الدلالة (α) يقدر بـ "0.000" وهو أقل من "0.05"، وقيمة (F المحسوبة = 122.178) أكبر من قيمة (F الجدولية = 4.098)، ومعامل التحديد ($R^2=0.952$) الذي يفسر أن ما قيمته "95.2%" من التغيرات التي تطرأ على ترشيد النفقات العامة تعود الى تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، أما الباقي والذي يقدر بـ "4.8%" يعود لمتغيرات أخرى، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها:

نرفض H_0 ونقبل H_1 التي تنص على " يوجد أثر قوي ذو دلالة إحصائية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على ترشيد النفقات العامة في الجزائر.

مما سبق نستنتج معادلة خط الانحدار كالتالي: ($Y=0.434X + 2.095$) والتي تعبر عن العلاقة بين العنصرين، حيث (Y) تمثل المتغير التابع ترشيد النفقات العامة و(X) تمثل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

الخلاصة:

يؤدي اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تعزيز الشفافية، المساءلة والرقابة المستمرة في القطاع العام، من خلال توفير أطر موحدة لإعداد التقارير المالية، إذ تمكن هذه المعايير الجهة الحكومية من تقييم الصحة المالية والاستدامة والأداء لكيانات القطاع العام، وبالتالي إمكانية التحكم وإدارة النفقات العامة بشكل أكثر عقلانية ورشادة واكتشاف مواضع الاسراف والتجاوزات التي يمكن ان تحدث اثناء تنفيذ النفقات العامة.

ولقد حقق اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فوائد عديدة، مما أدى ذلك إلى تحسين الشفافية المالية وقابلية المقارنة والموثوقية، مما ينتج تعزيز موثوقية البيانات المالية للقطاع العام، وقد مكنت الأطر الموحدة من اتخاذ قرارات أكثر استنارة، وهذا قاد الى تحسين تخصيص الموارد وتحسين نتائج الأداء، بالإضافة إلى ذلك، حقق اعتماد هذه المعايير إلى تسهيل المقارنة الدولية، مما سمح بقياس الأداء وتبادل أفضل الممارسات بين البلدان.(تغيير كلمة أدى).

نتائج الدراسة

- يساهم مشروع تبني المعايير الدولية في توفير معلومات تبين درجة الحصول على الموارد المالية وكيفية استخدامها؛
- يساعد تطبيق المعايير (IPSAS) في توفير معلومات تفيد المستخدمين في اجراء تقييمات تنبؤية لمعرفة الاحتياجات والمخاطر المالية، كما يحسن جودة مخرجات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر؛
- تبني معايير المحاسبة الدولية في لقطاع العام يساهم في تحسين العرض العادل للتقارير المالية ذات الغرض العام في الجزائر؛
- التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية الحكومية يوفر إطار محاسبي يستجيب للمستجدات الدولية والذي يساعد على تطوير النظام المحاسبي العمومي في الجزائر الذي يسهم في ضبط النفقات العامة وترشيدها.
- تعتبر معايير المحاسبة الدولية في القطاع اية فعالة لحل مختلف المشاكل المحاسبية في الجزائر وبالتالي تحسين كفاءة وفعالية النظام المحاسبي العمومي في الجزائر.
- إن اعتماد وتنفيذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يشكل تحديات أيضاً، فبناء القدرات يعد أمراً بالغ الأهمية لضمان حصول المحاسبين والمهنيين في القطاع العام على المعرفة والمهارات اللازمة لتطبيق هذه المعايير بفعالية.، حيث يمكن أن تؤثر الاختلافات الثقافية على المواقف تجاه التقارير المالية والشفافية، مما يتطلب مبادرات توعية وتثقيف لتعزيز ثقافة المساءلة، علاوة على ذلك، يمكن للعوامل السياسية مثل التغييرات في القيادة والأولويات أن تؤثر على مستوى الدعم والموارد المخصصة لعملية التنفيذ.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والشفافية على ترشيد النفقات العامة؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والمساءلة على ترشيد النفقات العامة؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والرقابة على ترشيد النفقات العامة

التوصيات

- ضرورة تسخير كل الوسائل لنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ؛
- وضع رقابة واليات تدقيق لضمان وجود تقارير مالية وفق IPSAS تتمتع بالمصداقية وموثوقة لاتخاذ القرارات المالية؛
- العناية بالتشريعات والقوانين وضبطها لضمان التطبيق السليم لمطلوبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المراجع والمصادر

18. بو عمران محمد ا، (2021). المحاسبة العمومية. الجزائر: دار الصفحة الزرقاء للنشر والتوزيع، .
19. شراك رابع، و شراك زبير. (2021). النفقات العامة. مجلة الميدان للعلوم الإنسانية والاجتماعية، 202-215.
20. عامر م، و، طويلب م. (2021). مدى توافق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsass مع مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري في عرض القوائم المالية . مجلة معهد العلوم الاقتصادية. 1234-1213 ،
21. عبد الصديق شيخ. (2020). الوجيز في المالية العامة وفقا للتشريع الجزائري. الجزائر: دار هومه للنشر والتوزيع.
22. عفاف ل. (2020). التوجه نحو تبني معايير المحاسبة العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر .مجلة إضافات اقتصادية. 226-206 ،
23. عليان الشويكي يونس، و احمد محمد أبو شمالة. (2017). المحاسبة الحكومية. الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع، .
24. محمد ساحل. (2017). المالية العامة. الجزائر: دار جصور للنشر والتوزيع.
25. منصور م. ح. (2023). دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية في الوحدات الحكومية العراقية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية العدد الأول، المجلد التاسع، 168 ،
26. ميلود ع. (2020). اطروحة دكتوراة في المالية والمحاسبة بعنوان متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر": دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، ادارار :جامعة أحمد دراية .
27. نورالدين ج. (2016). البيئة المحاسبية للدول النامية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية بين مراعات ظروف البيئة المحاسبية المحلية والاستجابة لتأثيرات الأنظمة المحاسبية الدولية. دراسات اقتصادية. 360-348 ،
28. بن علي بوعلام العربي. (2017). مذكرة ماجيستر في الحقوق بعنوان" البات ترشيد النفقات العامة في الجزائر. سيدي بلعباس: كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجيلالي اليايس.